



مدل‌سازی عوامل مؤثر بر تشکیل شرکت‌های فاقد اعتبار (کاغذی) در نظام مالیاتی ایران

مهدی موسی پور لقمجانی^۱

احمد یعقوب نژاد^۲✉

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۴

چکیده

وجود معضلی به نام شرکت‌های صوری و کاغذی چندی است که گریبان‌گیر فعالان اقتصادی کل کشور شده است. این شرکت‌ها ثبت‌شده، کد اقتصادی گرفته‌اند و رسماً وارد فعالیت می‌شوند. این شرکت‌ها وجود دارند اما اشخاص دیگری از آن‌ها منتفع می‌شوند. هدف از این تحقیق ارائه مدل عوامل مؤثر بر شکل‌گیری شرکت‌های فاقد اعتبار در نظام مالیاتی کشور است. این پژوهش از نظر هدف، در دسته پژوهش‌های کاربردی قلمداد می‌شود. جامعه آماری شامل حساب‌رسان مالیاتی و خبرنگاران حوزه مالیاتی شهر و استان تهران است. قلمرو زمانی تحقیق سال ۱۳۹۹ است. در این پژوهش از پرسشنامه و روش معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج در بخش کمی در قالب ارائه مدل موردنظر این پژوهش نشان‌دهنده این است که شرایط علی، مقوله‌ها، راهبردها و پیامدها بر مقوله اصلی تأثیر معناداری دارد. با توجه به مدل ارائه شده می‌توان تا حد قابل قبولی نسبت به شناسایی دلایل تأسیس شرکت‌های فاقد اعتبار در نظام مالیاتی اقدام نمود.

واژه‌های کلیدی: انگیزه‌های اقتصادی، شرکت‌های فاقد اعتبار، نظام مالیاتی، معادلات ساختاری.

۱- مقدمه

۱ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران mhd.mousapour@gmail.com
۲ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده مسئول yaghoobacc@gmail.com

۱۶۵

نوع مقاله: علمی

<http://faar.iauctb.ac.ir>



BY

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License

یکی از مهم‌ترین مشکلات و چالش‌های نظام مالیات، شکل‌گیری شرکتهای فاقد اعتبار است که زیان‌های مالی فراوانی را برای نظام مالیاتی کشور به همراه داشته است. شرکتهای فاقد اعتبار روی کاغذ بوده و هیچ فعالیت اقتصادی واقعی ندارند، اخلال در نظم اقتصادی جامعه ایجاد می‌کنند و مانع از شفاف شدن وضعیت اقتصادی می‌شوند، و با فروش فاکتورهای فاقد اعتبار، اجرای نظام مالیات را با اختلال و فعالان اقتصادی را با چالش سرمایه در گردش روبه‌رو می‌کنند. علی‌رغم تلاش‌های بسیار سازمان امور مالیاتی جهت مقابله با این شرکت‌ها و تشکیل بانک اطلاعاتی شرکتهای فاقد اعتبار در سال‌های اخیر، همچنان شاهد رشد فعالیت این‌گونه شرکت‌ها هستیم به‌نحوی که نظام مالیاتی کشور را در این حوزه با چالش‌های فراوانی مواجه کرده است (خباززاده و جهانشاد، ۱۳۹۹: ۱۳۲). معمولاً شرکتهای فاقد اعتبار با اهداف متفاوت و غالباً متناقضی در نظام اقتصادی هر کشور رشد می‌یابند و مستقیماً نظام مالیاتی را، با مشکلات عدیده‌ای همچون نابرابری عدالت، فرار مالیاتی و... مواجه می‌نماید (آروجو و رودریگوئز^۱، ۲۰۱۶: ۴۵).

تاکنون در خصوص مالیات، ریسک مالیاتی و موضوعات مرتبط به آن پژوهش‌های داخلی و خارجی زیادی صورت گرفته است، لیکن با توجه به ظهور شرکتهای فاقد اعتبار (کاغذی) و اهمیت در نظام مالیاتی ایران، پژوهشی در داخل کشور در خصوص دلایل ایجاد شرکتهای فاقد اعتبار و پیامدهای آن صورت نگرفته است. لذا پژوهش حاضر درصدد است برای اولین بار در داخل کشور با ارائه یک الگوی بهینه شناسایی شرکتهای فاقد اعتبار، راهکارهای لازم را جهت جلوگیری از شرکتهای فاقد اعتبار ارائه دهد. مهم‌ترین ویژگی تحقیق را می‌توان به استفاده از رویکرد کیفی در تعیین الگوی بهینه ایجاد شرکتهای فاقد اعتبار ذکر نمود. پژوهش‌های داخلی مشابه انجام‌شده در حوزه مالیات (شناسایی فرار مالیاتی شرکت‌ها و اجتناب مالیاتی) عمدتاً از روش‌های آماری و کمی از قبیل رگرسیون، داده‌کاوی و هوش مصنوعی استفاده نموده‌اند و در زمینه به‌کارگیری رویکردهای کیفی از قبیل نظریه داده بنیاد و پدیدارشناسی در حوزه مالیات خلأ تحقیقاتی وجود دارد. بنابراین پژوهش حاضر از این جهت دارای نوآوری است.

۲- مبانی نظری و مرور پیشینه‌های پژوهش

هدف از تأسیس شرکت اجتماع افراد برای ایجاد سرمایه جهت فعالیت تجاری است، لیکن در عمل شاهد ثبت بی‌رویه شرکتهایی هستیم که برخلاف فلسفه شرکتهای تجاری در مرجع ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده‌اند. بدون آنکه در جهت موضوع فعالیت مشروع مندرج در اساسنامه اقدامی کنند، صرفاً از نام شرکت برای برخی مقاصد مالی و غیرمالی بهره می‌جویند (درگاهی، ۱۳۹۴: ۳۶). این شرکتهای فاقد اعتبار یا کاغذی، که گاهی به‌عنوان "چک‌های پوچ"^۲ نیز شناخته می‌شوند، هیچ دارایی یا عملیاتی ندارند، برخی از این شرکت‌ها باهدف

¹ Araujo & Rodrigues

² blank check

ادغام شرکت‌ها یا شرکت‌های ناشناس تأسیس شده‌اند، درحالی‌که برخی دیگر پس از فروش عملیات و دارایی‌های خود احتمالاً به دنبال ورشکستگی هستند (آیدوگو و همکاران^۱، ۲۰۰۷: ۱۳۳۷). فقدان اطلاعات دقیق در مورد ساختار مالکیت شرکت‌های فاقد اعتبار به مدیران واقعی آن‌ها اجازه می‌دهد تا از آن‌ها برای فرار از مالیات، پول شویی، وام مسکن و ورشکستگی و تأمین مالی تروریسم سوءاستفاده کنند. شرکت‌های فاقد اعتبار برای انجام معاملات فاسد مورد استفاده قرار می‌گیرند و بیشتر در کشورهای سوسیالیست صورت می‌گیرد (جانکسیس^۲، ۲۰۱۸: ۱۱). جالب است بدانیم که شرکت‌های فاقد اعتبار معمولاً در بورس سهام ثبت می‌شوند و ذاتاً غیرقانونی نیستند. به‌عنوان بخشی از اقتصاد، چنین شرکت‌هایی به معاملات مالی سیاه منجر می‌شوند. تراکنش‌های مالی سیاه مانع اجرای ابتکارات توسعه می‌شوند و اقدامات سیاستی را بی‌اثر می‌کند (آگراول و دارنی^۳، ۲۰۲۰: ۱۶۲).

فقدان شفافیت‌ها و وجود ابهام در قوانین و مقررات ثبت شرکت‌ها و عدم تطابق با شرایط موجود، موجب رشد شرکت‌های فاقد اعتبار یا اصطلاحاً کاغذی شده است و این موضوع زمینه را برای ایجاد اختلالات مالیاتی و برهم زدن توازن و عدالت ایجاد نموده است. ویژگی اصلی این نوع شرکت‌ها، عدم وجود فعالیت واقعی اقتصادی است. این به‌طور کلی به این معنی است که این شرکت‌ها فاقد تعداد (یا تعداد کمی) کارمند و/یا هیچ (اندک) حضور فیزیکی هستند و استانداردهای بین‌المللی را نقض می‌کنند. البته همیشه هم این‌طور نیست. در اتحادیه اروپا استفاده از شرکت‌های فاقد اعتبار می‌تواند قانونی باشد و اهداف قانونی داشته باشد. برای مثال، آن‌ها می‌توانند برای نگهداری دارایی‌های شخصی و خانوادگی به‌منظور تسهیل ارث به کار روند. این شرکت‌ها می‌توانند اهداف تجاری قانونی داشته باشند و گاهی برای تسهیل ادغام شرکت‌ها، سرمایه‌گذاری مشترک و برنامه‌ریزی املاک موردنیاز هستند (کریستو و تریون^۴، ۲۰۱۸: ۲۸).

بی‌تردید شناخت نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری شرکت‌های فاقد اعتبار در نظام مالیاتی می‌تواند به تطابق بیشتر قوانین با واقعیت‌های اجتماعی، اقتصادی و مالیاتی کمک نماید و مانع از جولان شرکت‌های غیرواقعی و یک‌بارمصرف گردد. این شرکت‌ها در سال‌های اخیر با دریافت کارت‌های بازرگانی و عدم واردات کالا، ضمن ضربه زدن به نظام اقتصادی باعث افزایش جرائم مالیاتی شده‌اند و به‌قصد فرار مالیاتی با پرداخت مبلغی ناچیز به افراد، مبادرت به اخذ کارت بازرگانی به نام آنان کرده، اقدام به انجام فعالیت اقتصادی گسترده می‌کنند. این موضوع می‌تواند به‌نظام مالیاتی کشور به دلیل پنهان بودن فعالیت‌ها، ضربه سنگینی وارد نماید، چراکه بر اساس سندسازی اقدام به کاهش هزینه‌های مالیاتی خود می‌نمایند و این موضوع باعث کاهش درآمدهای

¹ Aydogdu et al

² Jancsics

³ Aggarwal and Dharni

⁴ Kristo and Thirion

مالیاتی دولت و از آن مهم‌تر برهم خوردن توازن مالیات و تأثیرات منفی روانی بر شرکت‌های قانونی می‌شود (پور زمانی و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۱۹).

با عنایت به اهمیت موضوع و خسارات وارده ناشی از فعالیت شرکت‌های فاقد اعتبار به اقتصاد کشور، این مقاله در نظر دارد تا با واکاوی محتوایی در نواقص زمینه‌ای شکل‌گیری این شرکت‌ها، الگویی باهدف شناخت این نواقص ارائه دهد تا وضعیت شرکت‌های فاقد اعتبار و معاملات مشکوک در نظام اقتصادی کشور را بیش‌ازپیش ملموس نماید و دلایل ایجاد توسعه این شرکت‌ها را از زوایایی مختلف موردبررسی قرار دهد. لذا این پژوهش مبنای نظری و قانونی مرتبط با ثبت شرکت‌ها را موردبررسی قرار می‌دهد و با ارائه پیشینه‌های مرتبط، تلاش دارد تا پشتوانه نظری قابل‌اتکایی برای تحلیل نتایج ایجاد نماید. همچنین بایبان روش‌شناسی پژوهش تلاش خواهد کرد تا چارچوب شناختی پژوهش را بر مبنای ماهیت تحلیل‌ها و جامعه هدف ارائه دهد تا به ایجاد انسجام در ادراک نظری و کاربردی منجر شود و درنهایت، با اتکاء به تحلیل‌ها و مبنای نظری به ایجاد یک ادراک مشترک در جامعه علمی منجر شود.

۳. انگیزه‌های ایجاد شرکت‌های فاقد اعتبار

- ۱) سوءاستفاده از اعتماد جامعه به ثبت رسمی: همان‌طور که در تعاریف انواع شرکت‌های کاغذی و فاقد اعتبار و غیرواقعی بیان شد، تصور جامعه و آحاد مردم از ثبت انواع شرکت‌ها به‌منزله صدور مجوز فعالیت است. درحالی‌که ثبت شرکت به‌منزله اعطای هویت شخصیت حقوقی بوده و اهلیت شرکت‌ها در مراجع ثبتی احراز نمی‌شوند و احراز آن توسط دستگاه متولی مربوطه می‌باشد.
- ۲) فرار از تعهدات و مسئولیت انفرادی: یکی دیگر از انگیزه‌های ایجاد شرکت‌های تجاری، محدود کردن مسئولیت‌های قراردادی، مدنی، قهری و کیفری برای شرکت‌ها می‌باشد. با توجه به استقلال شخصیت حقوقی، تعهدات شرکت به تعهدات شریک منتقل نمی‌گردد. بر طبق ماده ۵۸۳ قانون تجارت کلیه شرکت‌های تجاری دارای شخصیت حقوقی مستقل هستند و شخصیت حقوقی شرکت‌های تجاری جدا از شخصیت حقوقی سهامداران می‌باشند و مع‌الوصف دارایی شرکت از دارایی شرکا مجزا تلقی می‌گردد.
- ۳) اخذ اعتبار و تسهیلات بیشتر مالی و بانکی: بر طبق مستندات، بانک‌های عامل برای اخذ تسهیلات شرایطی در نظر گرفته‌اند که یکی از شرایط برای اخذ وام‌های مختلف، ثبت شرکت است.
- ۴) تشکیل شرکت برای دریافت برخی تسهیلات خاص: از انگیزه‌های اصلی دیگر برای ثبت شرکت‌های فاقد اعتبار، دریافت برخی از تسهیلات که در قوانین خاص به‌صورت مقطعی در نظر گرفته شده است که به‌عنوان مثال می‌توان به ایجاد شرکت در خصوص دریافت تسهیلات خوداشتغالی اشاره نمود که

- در سال‌های گذشته مرسوم بوده است. کم‌بهره بودن و اقساط بلندمدت تسهیلات مذکور انگیزه اصلی در جهت ایجاد شرکت‌های دانش‌بنیاد حتی به صورت غیرواقعی تلقی می‌گردد.
- (۵) الزام به ایجاد شرکت‌های سهامی از سوی بانک‌ها: بانک‌ها بدون توجیه قانونی و صرفاً به موجب دستورالعمل‌های داخلی جهت ایجاد سازوکارهای مشارکت‌های حقوقی خود در صورت عدم وصول مطالبات، الزام به ایجاد شرکت‌های سهامی را در رویاهای خود در نظر گرفته‌اند و سایر اشخاص حقوقی را بدون توجیه قانونی الزام می‌نمایند تا به شرکت سهامی تبدیل شوند و سپس نسبت به پرداخت تسهیلات اقدام می‌نمایند.
- (۶) ثبت شرکت جهت حضور در مناقصات و مزایادات: مناقصات و مزایادات به صورت دولتی و خصوصی هر سال به تعدد برگزار می‌گردد که سود و درآمد سرشاری برای طرفین این معامله به همراه دارد. حضور در اکثریت قریب به اتفاق مناقصات و مزایادات مهم تنها به صورت شخص حقوقی (شرکت) امکان‌پذیر است. متأسفانه برای حضور در برخی از مناقصات و مزایادات صرف ثبت شرکت ملاک عمل است و هیچ بررسی از وضعیت شرکت و یا دفتر و بررسی حساب‌های شرکت و رزومه آن از سوی برگزارکنندگان آن به عمل نمی‌آید.
- (۷) ثبت شرکت با انگیزه دریافت ضمانت‌نامه‌های بانکی: یکی دیگر از انگیزه‌های ایجاد شرکت‌های فاقد اعتبار دریافت انواع ضمانت‌نامه‌های بانکی است که جهت دریافت ضمانت‌نامه مستندات ثبتی شرکت از سوی بانک‌ها درخواست می‌گردد. از سوی برخی از بانک‌ها هیچ احراز فعالیت بانکی شرکت و میزان دارایی واقعی و سوابق شرکت صحت سنجی نمی‌گردد و برخی از بانک‌ها بدون در نظر گرفتن مباحث مالی به صدور ضمانت‌نامه اقدام می‌نمایند.
- (۸) انگیزه دریافت اعتبار اسنادی: از دیگر علل و انگیزه‌های تأسیس شرکت دریافت گشایش اعتبار اسنادی است. به منظور تأمین ماشین‌آلات، تجهیزات و دانش فنی مورد نیاز طرح‌های ایجاد و یا توسعه‌ای برخی از بانک‌های عامل از طریق انعقاد قرارداد، اقدام به گشایش اعتبار اسنادی می‌نمایند. که در خصوص شرکت‌های تجاری فرایندها و سهولت کمتری برای ایجاد اعتبار اسنادی در نظر گرفته می‌شود و اشخاص برابر جلوگیری از تعهدات قانونی و یا شخصی در اعتبار اسنادی، نسبت به ثبت شرکت اقدام تا مسئولیت اصلی در این خصوص بر عهده شرکت در نظر گرفته شود.
- (۹) اخذ و اعطاء نمایندگی و شعب رسمی: اغلب شرکت‌های معتبر برای پیشگیری از مشکلات قانونی و حقوقی احتمالی، مایل به اعطای نمایندگی به اشخاص حقوقی ثبت شده بوده و با اشخاص حقیقی همکاری نمی‌کنند و یا در صورت همکاری شرایط سخت‌تری را نسبت به شرکت‌ها برای اشخاص حقیقی در نظر می‌گیرند. در شرایط فعلی چگونگی اخذ شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی به موجب قانون و آیین‌نامه اجازه ثبت شعب و نمایندگی شرکت‌های خارجی است (حسن‌زاده، ۱۳۹۵: ۱۳).

۴. واکاوی اثرات شرکتهای فاقد اعتبار در نظام مالیاتی

شرکتهای فاقد اعتبار و کاغذی، بخشی از مشکلات نظام حقوقی ایران را به خود اختصاص داده‌اند، که از فرار مالیاتی تا کلاهبرداری و جرمهای دیگر را در برمی‌گیرد. پرونده‌های زیادی ناشی از فعالیت‌های این‌گونه شرکتها در دستگاه قضایی تلنبار شده است. اما هیچ‌کدام از دستگاه‌های مسئول و ذیصلاح هم زیر بار مسئولیت نظارت بر این شرکتها نمی‌روند. یکی از مهم‌ترین مشکلات و چالش‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده، شکل‌گیری همین شرکتهای فاقد اعتبار و فاقد اعتبار است که زیان‌های مالی فراوانی را برای نظام مالیاتی کشور به همراه داشته است. شرکتهای فاقد اعتبار پس از ثبت‌نام در نظام مالیاتی و دریافت کد اقتصادی اقدام به فعالیت کرده و به انجام فعالیت‌های غیرقانونی و زیرزمینی در اقتصاد دامن می‌زنند. در این راستا بسیاری از شرکتها که تمایل به پنهان کردن فعالیت خرید یا فروش خود دارند، به این شرکتهای فاقد اعتبار مراجعه و اقدام به تهیه فاکتور فاقد اعتبار می‌نمایند (پورزمانی و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۱۸).

ریسک اصلی پنهان‌کاری شرکتهای فاقد اعتبار است که به آن‌ها اجازه می‌دهد وسیله‌ای برای تسهیل فعالیت‌های غیرقانونی مانند اجتناب از مالیات، تجارت غیرقانونی، فرار از مالیات و پول‌شویی باشد. پول‌شویی روشی است که اشخاص تجاری برای پنهان کردن پول‌های به‌دست‌آمده به‌طور غیرقانونی از آن استفاده می‌کنند. این روشی است که تراکنش‌ها از طریق آن پیچیده و گمراه‌کننده می‌شود تا این رکورد ردیابی نشود. هدف این فرآیند پنهان کردن هویت حزب اصلی است (گوپتا^۱، ۲۰۱۸: ۷۰).

گمنامی، عنصری اصلی و کلیدی است که استفاده از شرکتهای فاقد اعتبار را جذاب می‌سازد. آن‌ها می‌توانند مالکیت خود را تغییر داده‌اند تا بدون موشکافی نیروهای امنیتی یا عمومی کار کنند. این شرکتها می‌توانند به ابزاری برای جمع‌آوری پول تبدیل شوند تا کسب‌وکار و دارایی‌های خود را از مقامات پنهان کنند و عملکرد بازار داخلی را تضعیف کنند (کریستو و تریون، ۲۰۱۸: ۳۲). گزارشی توسط ون در و همکاران^۲ (۲۰۱۱) تعداد ۱۵۰ پرونده بین‌المللی فساد را مورد بررسی قرار دادند. این گزارش ثابت کرد که شرکتهای فاقد اعتبار برای پنهان کردن رد پول و سرمایه غیرقانونی مورداستفاده قرار می‌گیرند (بامبانی^۳، ۲۰۱۵: ۷). در جدول زیر خلاصه‌ای از اثرات شرکتهای فاقد اعتبار در نظام مالیاتی مشاهده می‌شود:

¹ Gupta

² Van der Does de Willebois et al

³ Bambani

جدول ۱. تأثیرات شرکت‌های فاقد اعتبار

اثر اجتماعی و سیاسی	اثرات اقتصادی	
توسعه فعالیت‌های جنایی عدم ثبات سیاسی	کاهش درآمد مالیاتی اتلاف بهره‌وری رقابت غیرمنصفانه	پول شویی
تهدید به قرار داد اجتماعی	فقدان درآمدهای مالیاتی	فرار از مالیات
کاهش اعتماد به نهادها افزایش نابرابری کاهش رضایت عمومی از دولت انحراف اقدامات عمومی از هدف موردنظر	تأثیر منفی بر تولید ناخالص داخلی رشد و تولید اقتصادی پایین‌تر	خطرات مربوط به فساد
افزایش نابرابری‌ها کاهش حمایت از کارگران	از دست دادن درآمد مالیاتی	خطرات سوء استفاده از کار و حقوق اجتماعی

منبع: (کریستو و تریون، ۲۰۱۸: ۳۱).

با توجه به اهمیت این مسئله، لژور و همکاران^۱ (۲۰۱۹: ۱) پژوهشی با عنوان شرکت‌های فاقد اعتبار هلندی و برنامه‌ریزی مالیات بین‌الملل انجام داده‌اند. آن‌ها در این مقاله بیان کردند هلند ضمن اینکه سومین رده در سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی را داراست ولی اجتناب از مالیات و طفره رفتن از مالیات در دستور کار بسیاری از شرکت‌های آن‌هاست. ایشان تراکنش‌های شرکت‌های هلندی را بین سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۶ بررسی کردند. بررسی‌ها نشان داد این کشور به‌عنوان یک پناهگاه مالیاتی در اروپا است که مجرای است برای سودهای تقسیمی از امریکای شمالی گرفته تا آسیا و اقیانوسیه. در واقع شرکت‌های چندملیتی در هلند انگیزه‌های مالیاتی را تغییر داده و به سمت اجتناب و طفره از مالیات می‌روند. شوکلا^۲ (۲۰۱۸: ۴۷۵) در پژوهشی به تحلیل بحرانی تجارت از طریق شرکت‌های فاقد اعتبار پرداخته است.

او می‌نویسد هند که یک کشور در حال توسعه است، شرکت‌های جدیدی را در حال ظهور در بخش شرکت‌ها دارد، بخش شرکتی نقش عمده‌ای در اقتصاد هند و نه تنها شرکت‌های هندی، بلکه بسیاری از شرکت‌های خارجی حاکمیت خود را در بازار هند برقرار کرده‌اند. با این حال، همان‌طور که تعداد شرکت‌ها در بازار رو به افزایش است، تقلب هم افزایش می‌یابد. مقاله او با یک نوع مشکل در بخش شرکت‌ها، یعنی تجارت از طریق شرکت‌های صدفی، سروکار دارد. بنابراین، مقاله او تحلیل انتقادی معاملات از طریق شرکت‌های فاقد اعتبار است، آیا نیاز به تنظیم معاملات از طریق شرکت‌های فاقد اعتبار وجود دارد.

^۱ Lejour

^۲ Shukla

این مقاله به‌طور گسترده تعریف می‌کند که شرکت‌های فاقد اعتبار چه چیزی هستند و پیامدهای آن چیست و تنها برای اهداف غیرقانونی و چرا برای تنظیم آن مورد استفاده قرار می‌گیرد. آلرد و همکاران^۱ (۲۰۱۷: ۵۹۶) در پژوهشی با عنوان شرکت‌های ناشناس فاقد اعتبار: یک مطالعه حسابرسی جهانی و آزمایش میدانی در ۱۷۶ کشور به این نتیجه رسیدند که تعداد قابل‌توجهی از شرکت‌ها مایل به زیر پا گذاشتن استانداردهای بین‌المللی هستند و نشان می‌دهند که آن‌هایی که در کشورهای در حال توسعه هستند نسبت به کشورهای توسعه‌یافته، با پناهگاه‌های مالیاتی، کم‌تر سازگار هستند. شرکت‌های موجود در پناهگاه‌های مالیاتی به‌طور قابل‌توجهی اطاعت بیشتری از قوانین را به نمایش گذاشتند و نسبت به مداخلات تجربی موجود در قوانین بین‌المللی حساس‌تر بودند. جانکسیس^۲ (۲۰۱۸: ۴) پژوهشی با عنوان شرکت‌های فاقد اعتبار در معاملات فاسد، مطالعه موردی: مجارستان انجام داده است. او تأکید می‌کند که به‌طور کلی توسط شرکت‌های حسابرسی یا ارائه‌دهندگان خدمات شرکت مورد توجه قرار می‌گیرد که در زمره شرکت‌های قفسه‌ای هستند. او در مورد این‌گونه شرکت‌ها از تعبیر ساحل در مقابل خشکی استفاده می‌کند. او از نظریه‌پردازی شرکت‌های فاقد اعتبار سعی کرد پاسخی به این پرسش بیابد که آیا استانداردهای بین‌المللی شفافیت مالی توسط دولت‌ها و شرکت‌ها اطاعت می‌شود؟ و به این نتیجه رسید که استفاده از شرکت‌های فاقد اعتبار برای مقاصد ممنوعه به‌طور گسترده در حال گسترش است.

همچنین بلوری و همکاران (۱۳۹۹: ۹)، پژوهشی تحت عنوان "طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد" انجام داده‌اند. روش این پژوهش داده بنیاد و از طریق مصاحبه عمیق با ۱۲ خبره به روش گلوله برقی انجام شد. یافته‌ها نشان داد عوامل اصلی پدیده فرار مالیاتی، عدم گسترش فرهنگ معاملاتی، عدم شفافیت اطلاعات مالی، عدم کارایی نظام مالیاتی و پیچیدگی قوانین است. عامری و همکاران (۱۳۹۸: ۳۵)، نیز پژوهشی تحت عنوان "چالش‌های استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر در نظام حقوق مالیاتی ایران (با نگرشی به سیاست‌های تقنینی و اجرایی)" انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد، از جمله مهم‌ترین چالش‌های نظام مالیاتی در رابطه با استفاده فاقد اعتبار از کارت بازرگانی، رعایت نکردن موازین قانونی در صدور و تمدید کارت‌های بازرگانی، سهل‌انگاری در بررسی قابلیت ثبت شرکت، عدم آشنایی تخصصی دستگاه قضایی با فرآیندهای مالیاتی (قوانین و بخشنامه‌ها)، عدم تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی (تاکنون)، فقدان آگاهی مؤدیان و همچنین وجود موانع جدی در اعلام جرم است.

پورزمانی و همکاران (۱۳۹۷: ۱۱۷)، پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر شرکت‌های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده (VAT)" انجام دادند. در این پژوهش به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه‌های محقق ساخته برای شرکت‌های کاغذی، فروش غیرواقعی و ریسک حسابرسی استفاده شده است. یافته‌ها نشان از معنادار بودن تأثیر شرکت‌های کاغذی بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده دارد و

¹ Allred

² Jancsics

نمودار در حالت استاندارد نیز نشان می‌دهد که شرکت‌های کاغذی ۸۲ درصد ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده را تبیین می‌نمایند و همچنین ردپای شرکت‌های کاغذی در ۹۷ درصد معاملات مشکوک مشهود می‌باشد و مدیران می‌توانند با طراحی شرایط مناسب و بهبود راهکارهای شناسایی شرکت‌های کاغذی، ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده را کاهش دهند.

ملکیان و فرزاد حسن‌زاده (۱۳۹۶: ۵۱) تحقیقی با هدف بررسی اثر اجرای حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی اشخاص حقوقی در ایران انجام دادند. جامعه آماری تحقیق شامل مودیانی از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، شرقی، شرق و جنوب تهران است که طی ۳ سال متوالی، مالیات خود را به حوزه مالیاتی ابراز کرده‌اند و جامعه آماری تحقیق شامل ۱۴۴۳ پرونده اشخاص حقوقی در بازه زمانی مربوطه است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t و آزمون لون استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از روش اسناد کاوی (اطلاعات واقعی پرونده‌های مالیاتی) به دست آمده است. نتایج نشان داد که اجرای حسابرسی مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند ندارد.

حسن‌زاده (۱۳۹۵: ۱۱) در پژوهشی به بررسی علل ایجاد شرکت‌های فاقد اعتبار از منظر ثبت شرکت‌ها پرداخته است. او می‌نویسد شرکت‌های تجاری در قالب شرکت‌های خصوصی، عمومی و دولتی در تمامی زمینه‌های پولی، بانکی، حمل‌ونقل، بیمه، درمان، پیمانکاری، پروژه‌ای، نفت و گاز و سایر موارد فعالیت دارند. لکن نظام رصد، شناسایی و نظارت بر انواع شرکت‌ها در حقوق ایران نامشخص می‌باشد به نحوی که عدم تولید دقیق نظارتی شرکت‌ها موجب بروز مشکلات و آسیب‌های مالی و تجاری در کشور گردیده است که علاوه بر معضلات و ایجاد فضای غیر شفاف، غیرواقعی و بی‌نظمی، موجبات فساد اقتصادی و مالی را نیز فراهم می‌آورد. به نحوی که بعد از ثبت شرکت‌ها بسیاری از این دسته از اشخاص حقوقی به حال خود رها و هیچ نظارت و یا الزام قانونی و مسئولیتی برای مؤسسين آن در نظر گرفته نشده است. او در مقاله خود ضمن بررسی علل و انگیزه ایجاد شرکت‌های فاقد اعتبار و غیرفعال و یا یک‌بارمصرف، روش‌های شناسایی و مقابله با این دسته از اشخاص حقوقی غیرواقعی مورد بررسی و تحلیل قرار داده است.

۵. روش پژوهش

تحقیق حاضر درصدد شناسایی دلایل بروز شرکت‌های فاقد اعتبار (کاغذی) با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری است. این پژوهش از نظر هدف، جزو پژوهش‌های اکتشافی است. از نظر نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد، زیرا انسجام نظری و تئوریک در رابطه با بررسی نقش شرکت‌های فاقد اعتبار در نظام مالیاتی وجود ندارد. همچنین از نظر هدف، این پژوهش در دسته پژوهش‌ها با رویکرد توصیفی قرار می‌گیرد. جامعه آماری شامل حسابرسان مالیاتی و خبرنگاران حوزه مالیاتی شهر و استان تهران است. قلمرو زمانی تحقیق سال ۱۳۹۹ است. ابزار این پژوهش، پرسشنامه‌های ساختاریافته و استاندارد است.

از پاسخ‌دهندگان که به روش گلوله برفی تعداد ۱۸ نفر انتخاب شدند، خواسته شد که در مقیاس پنج درجه‌ای، توافق خود (۱ = خیلی کم و ۵ = خیلی زیاد) را نشان دهند. در نهایت در تحقیق حاضر در مرحله کدگذاری گزینشی شرکتهای فاقد اعتبار یا کد فروش، به‌عنوان مقوله اصلی در فرآیند مورد بررسی تعیین خواهد شد. بر اساس مصاحبه‌ها و مراحل انجام‌شده داده بنیاد (گراندد تیوری) ۵ مقوله زیر شناسایی خواهند شد تا بر اساس آن‌ها به مدل نهایی شناسایی شرکتهای فاقد اعتبار دست‌یابیم.

(۱) شرایط علی

(۲) شرایط زمینه‌ای

(۳) شرایط مداخله‌گر

(۴) راهبردها

(۵) پیامدها

شرایط علی: مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده موردنظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، درحالی‌که، از آنجا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند. حتی زمانی که چنین نشانه‌هایی وجود ندارد محقق می‌تواند با توجه به خود پدیده و با نگاه منظم به داده‌ها و بازبینی رویدادها و وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مورد نظرند، شرایط علی را بیابد.

مقوله اصلی (محوری): پدیده اصلی (هسته) مورد مطالعه. پدیده موردنظر، ایده و فکر محوری، حادثه، اتفاق یا واقعه‌ای است که جریان کنش‌ها و واکنش‌ها به‌سوی آن رهنمون می‌شوند تا آن را اداره، کنترل و یا به آن پاسخ دهند. مقوله محوری پدیده‌ای است که اساس و محور فرایند است. این مقوله همان عنوانی (نام یا برچسب مفهومی) است که برای چارچوب یا طرح به وجود آمده در نظر گرفته می‌شود. مقوله‌ای که به‌عنوان مقوله محوری انتخاب می‌شود باید به‌قدر کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات اصلی را به آن ربط داد.

بستر (زمینه): بستر یا زمینه مجموعه مشخصه‌های ویژه‌ای است که به پدیده موردنظر دلالت می‌کند؛ یعنی محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده. بستر نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد.

شرایط مداخله‌گر: شرایط ساختاری که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند. راهبردها: راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده موردنظر هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند است و به دلیلی صورت می‌گیرد. همواره شرایط مداخله‌گری نیز حضور دارند که راهبردها را سهولت می‌بخشند یا آن را محدود می‌سازند.

پیامدها: نتایجی که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند. پیامدها را همواره نمی‌توان پیش‌بینی کرد و الزاماً همان‌هایی نیستند که افراد قصد آن را داشته‌اند. پیامدها

ممکن است حوادث و اتفاقات باشند، شکل منفی به خود بگیرند، واقعی یا ضمنی باشند، و در حال یا آینده به وقوع بپیوندند. همچنین این امکان وجود دارد که آنچه در برهه‌ای از زمان پیامد به شمار می‌رود در زمانی دیگر به بخشی از شرایط و عوامل تبدیل شود.

برای آزمودن فرضیه‌ها روش مدل‌سازی معادلات ساختاری^۱ مورد استفاده قرار خواهد گرفت. روش حداقل مربعات جزئی^۲ برای ارزیابی مدل معادلات ساختاری استفاده شد. در روش تجزیه و تحلیل کمی استفاده از آمارهای توصیفی و استنباطی برای ارائه یافته‌ها استفاده می‌شود. در سطح آمار توصیفی از شاخص‌های آماری، فراوانی، درصد، میانگین، انحراف معیار و... در قالب نمودار و جدول استفاده خواهد شد برای تحقق این امر از نرم‌افزار اکسل و اس پی اس به منظور جمع‌آوری داده و ساخت بانک اطلاعات مرتبط با تحقیق کمک گرفته می‌شود در سطح آمار استنباطی از نرم‌افزار PLS Smart (برای محاسبه تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل مسیر و برآورد رابطه‌های میان متغیرهای پنهان مسئله و برازندگی مدل) مورد استفاده قرار می‌گیرند.

۶. یافته‌های پژوهش

بررسی برازش مدل پیشنهادی طی سه مرحله انجام می‌شود: مرحله اول به بررسی مدل بیرونی (یا مدل اندازه‌گیری)، مرحله دوم به بررسی مدل درونی (یا مدل ساختاری) و مرحله آخر به بررسی مدل کلی تحقیق اختصاص دارد. این مراحل به تفکیک در جدول‌های زیر نشان داده شده است.

جدول ۲. برازش مدل بیرونی

مقدار قابل قبول	شاخص			
بیشتر از ۰/۷	پایایی ترکیبی (CR)	پایایی درونی	پایایی	مدل بیرونی
بیشتر از ۰/۷	آلفای کرون باخ			
بیشتر از ۰/۵	متوسط واریانس استخراجی AVE،	روانی همگرا	روانی	
بیشتر از ۰/۵	بارهای عاملی			
مقادیر قطر اصلی بیشتر از سطر و ستون متناظر	معیار فورنل و لارکر	روانی تشخیصی		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

^۱ SEM

^۲ PLS-PM

جدول ۳. برازش مدل درونی و کلیت مدل

توضیحات	شاخص		
این مقدار همان ضرایب بتا در رگرسیون می‌باشد و مقادیر برآورد شده برای ضرایب مسیر در مدل ساختاری برحسب علامت، مقدار و معناداری ارزیابی می‌شود.	ضریب تأثیر	اندازه و معناداری ضرایب مسیر	مدل درونی
در سطح اطمینان ۹۵٪ چنانچه آماره T مسیر بین دو متغیر بیش از ۱/۹۶ باشد، بیانگر تأثیر معنادار متغیر مستقل بر متغیر وابسته است.	آماره T		
هرچند R^2 معادل با ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به ترتیب مقادیر ضعیف، متوسط و قوی قلمداد کرده‌اند باین‌وجود مقدار مطلوب آن بستگی به موضوع تحقیق از یک طرف و تعداد متغیرهای پنهان برون‌زای مربوط به آن متغیر درون‌زایی دارد که R^2 آن محاسبه شده است. یعنی هر قدر که تعداد متغیرهای برون‌زایی یک متغیر درون‌زا بیشتر باشد انتظار می‌رود که R^2 آن نیز بیشتر باشد.	R^2	ضریب تعیین	
$f^2 = \frac{R^2_{included} - R^2_{excluded}}{1 - R^2_{included}}$ مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر دارد.	f^2	اندازه اثر	
در صورتی که این شاخص مقداری بالاتر از صفر داشته باشد قابل قبول است.	Q^2	کیفیت پیش‌بینی کنندگی	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷. آزمون نرمال بودن داده‌ها

در این پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای آزمون نرمال بودن داده‌ها استفاده شده است. این آزمون از نوع نا پارامتری است و برای ارزیابی هم‌قواری متغیرهای رتبه‌ای در دو نمونه (مستقل و یا غیرمستقل) و یا هم‌قواری توزیع یک نمونه با توزیعی که برای جامعه فرض شده است، به کار می‌رود. اسمیرنوف یک نمونه‌ای در مواردی به کار می‌رود که متغیرها رتبه‌ای باشند و توزیع متغیر رتبه‌ای را در جامعه بتوان مشخص نمود. این آزمون از طریق مقایسه توزیع فراوانی‌های نسبی مشاهده شده در نمونه با توزیع فراوانی‌های نسبی جامعه انجام می‌گیرد. این آزمون ناپارامتری است و بدون توزیع است اما باید توزیع متغیر در جامعه برای هر یک از رتبه‌های مقیاس رتبه‌ای در جامعه به‌طور نسبی در نظر گرفته شود که آن را نسبت مورد انتظار می‌نامند.

اگر توزیع داده‌ها نرمال باشد می‌توان از آزمون‌های آماری استنباطی استفاده کرد. برای بررسی نرمال بودن داده‌ها فرض صفر مبتنی بر این است که توزیع داده‌ها نرمال است. این آزمون در سطح خطای ۵٪ تست می‌شود. اگر مقدار معناداری بزرگ‌تر مساوی سطح خطای ۰/۰۵ به دست آید، دلیلی برای رد فرض صفر وجود نخواهد داشت. بنابراین توزیع داده‌ها نرمال خواهد بود. برای آزمون نرمال بودن داده‌ها فرض‌های آماری به‌صورت زیر تنظیم می‌شود:

H_0 : توزیع داده‌های مربوط به متغیرها نرمال است.

H_1 : توزیع داده‌های مربوط به متغیرها نرمال نیست.

نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۴. آزمون نرمال بودن داده‌ها

متغیرها	آماره کلموگروف-اسمیرنوف	سطح معناداری	نتیجه
شرایط علی	۰/۸۴۷	۰/۱۸۳	نرمال
شرایط زمینه‌ای	۰/۹۶۸	۰/۳۴۵	نرمال
شرایط مداخله‌گر	۰/۸۵۷	۰/۳۴۵	نرمال
راهبردها	۰/۹۱۰	۰/۱۱۷	نرمال
پیامدها	۱/۱۰۸	۰/۰۹۸	نرمال

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در تمامی موارد مقدار معناداری بزرگ‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) به دست آمده است. بنابراین دلیلی برای رد فرض صفر وجود ندارد و توزیع داده‌ها نرمال است.

۸. برآورد مدل ساختاری تحقیق

«مدل‌سازی معادلات ساختاری» یک روش آماری منسجمی است که به روابط بین متغیرهای مشاهده‌شده و متغیرهای نهفته می‌پردازد. با گسترش پیچیدگی‌های فرایند تحقیق و ظهور مسائل مختلف اجتماعی در حوزه علوم اجتماعی و رفتاری و با پیدایی جنبش نرم‌افزاری علایق محققان جهت بررسی و ارزیابی آماری و استفاده از روش‌های پیشرفته آماری، آنان را به سوی استفاده از تکنیک‌های پیشرفته آماری مخصوصاً به‌کارگیری روش SEM وادار کرده است. این نوع از مدل‌سازی که به‌طور هم‌زمان، به بررسی مجموعه‌ای از روابط همبستگی می‌پردازد، زمانی مفید خواهد بود که یک متغیر وابسته در روابط همبستگی بعدی به یک متغیر مستقل تبدیل می‌شود.

از آنجا که، اکثر نظریه‌ها و مدل‌های علوم اجتماعی و رفتاری در قالب مفاهیم نظری بیان می‌شوند، مستقیماً قابل مشاهده و اندازه‌گیری نیستند، لذا در یک چنین مواقعی از تعدادی معرف برای اندازه‌گیری متغیرهای نظری استفاده می‌شود که مشاهده‌پذیر بودن آن‌ها کاری است که در مدل تابع ساختاری انجام می‌شود. در فرآیند استنباط علی در رابطه با موضوعات و مسائل اجتماعی با دو مسئله روبرو هستیم:

الف) مدل اندازه‌گیری (اندازه‌گیری متغیرهای نهفته توسط متغیرهای مشاهده‌شده با استفاده از مدل اندازه‌گیری روایی، اعتبار)

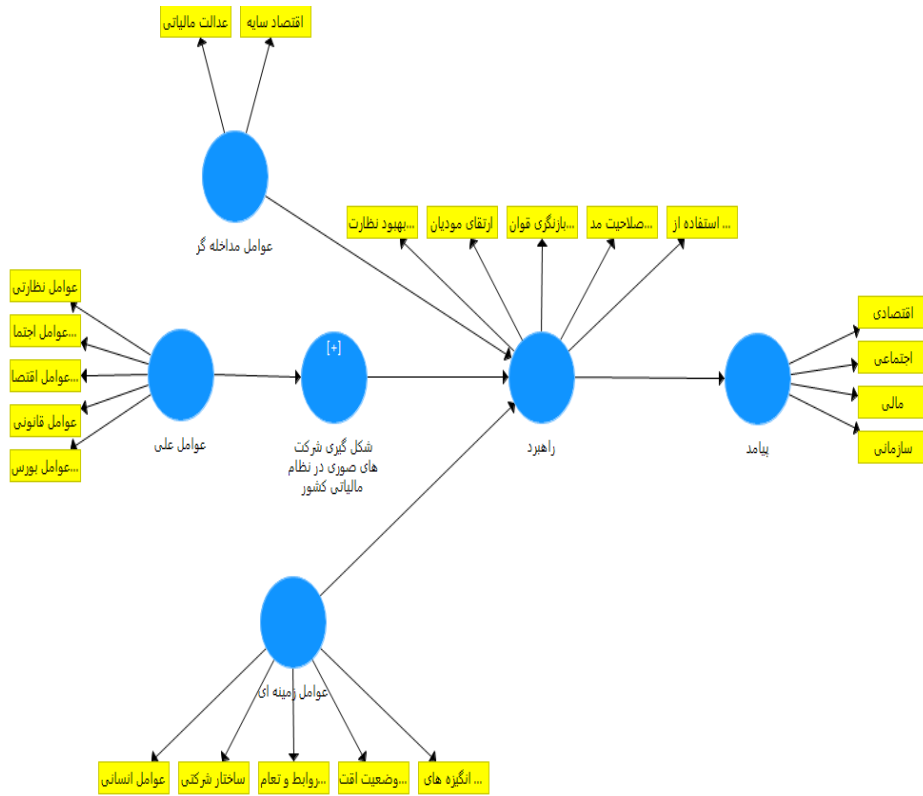
ب) مدل تابع ساختاری (روابط علی بین متغیرهای نهفته و تأثیرات علی و میزان واریانس تبیین شده و نشده را مورد ارزیابی قرار می‌دهد).

تحلیل مسیر کاربرد رگرسیون چند متغیری در ارتباط با تدوین بارز مدل‌های علی است. هدف آن به‌دست‌آمده دادن برآوردهای کمی روابط علی مجموعه‌ای از متغیرهاست. روابط بین متغیرها در یک‌جهت جریان می‌یابد و به‌عنوان مسیرهای متمایزی در نظر گرفته می‌شود. مفاهیم تحلیل مسیر در بهترین صورت از طریق ویژگی عمده آن یعنی نمودار مسیر که پیوندهای علی احتمالی بین متغیرها را آشکار می‌سازد، تبیین می‌شود. برای تهیه نمودار مسیر، بایستی بین نمودارهای درون‌داد و برون‌داد تمایز قائل شویم. نمودار درون‌داد از پیش برای کمک به تحلیل رسم می‌شود و بیانگر پیوندهای علی پیش‌بینی‌شده از سوی فرضیه پژوهشگر است. با توجه به اینکه خروجی گرافیکی نرم‌افزار SMART-PLS به حالت ساختاری مدل گراند تئوری شباهت بیشتری دارد در این قسمت از نتایج این نرم‌افزار استفاده شده است. نتایج خروجی نرم‌افزار لیزر در پیوست قرار داده شده است.

به‌منظور ارزیابی و برازش مدل از معیار R SQUARE استفاده می‌شود. این معیاری برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی معادلات ساختاری بکار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک دگرگونی برون‌زا بر یک دگرگونی درون‌زا می‌گذارد. نکته حیاتی در اینجا این است که R^2 تنها برای سازه‌های درون‌زا (وابسته) مدل محاسبه می‌گردد و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار این معیار صفر است. هر چه مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زا یک مدل بیشتر باشد نشان از برازش بهتر مدل است. چین ۱۹۹۸ سه مقدار R^2 را به‌عنوان ضعیف، متوسط، قوی بودن مدل را تعیین می‌کنند. مقدار R^2 برای سازه‌های مدل ۰/۴۷۲ که در شکل مشخص شده است. با توجه به سه مقدار ملاک مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

(۱)

$$R^2 = \frac{0.436 + 0.540 + 0.440}{3} = 0.472$$



شکل ۱. مدل اولیه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۸-۱. برازش کلی مدل (معیار GOF)

این معیار مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار، محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش خود برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. معیار GOF توسط تننهاوس و همکاران^۱ (۲۰۰۵) ابداع گردید و طبق فرمول ۲ محاسبه می‌گردد:

(۲)

$$GOF = \sqrt{Avg(Communalities) \times R^2}$$

^۱ Tenenhaus

Communalities نشانه میانگین مقادیر اشتراکی هر سازه و R^2 نیز مقدار میانگین واریانس تبیین شده سازه-های درون‌زای مدل است. وتزلس و همکاران^۱ (۲۰۰۹: ۱۸۹)، سه مقدار ۰.۰۱-۰.۲۵-۰.۳۶ را به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نموده‌اند. محاسبه معیار GOF:

$$Avg(R^2) = 0.472$$

$$GOF = \sqrt{0.713 \times 0.472} = 0.580$$

بنابراین بر اساس GOF نیز مدل مورد تأیید است.

۸-۲. روایی همگرا

همچنین روایی همگرا نیز محاسبه شده است. هرگاه یک یا چند خصیصه از طریق دو یا چند روش اندازه‌گیری شوند همبستگی بین این اندازه‌گیری‌ها دو شاخص مهم اعتبار را فراهم می‌سازد. اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که خصیصه واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالا باشد، پرسشنامه دارای اعتبار همگرا می‌باشد. وجود این همبستگی برای اطمینان از این‌که آزمون آنچه را که باید سنجیده شود می‌سنجد، ضروری است. برای روایی همگرا میانگین واریانس استخراج (AVE) و پایایی مرکب (CR) محاسبه می‌شود. باید روابط زیر برقرار باشد:

$$CR > 0.7$$

$$CR > AVE$$

$$AVE > 0.5$$

جدول ۵. روایی همگرا و پایایی متغیرهای تحقیق

CR	AVE	آلفای کرون باخ	
۰/۷۴۵	۰/۶۱۱	۰/۷۹۳	شرایط علی
۰/۷۹۸	۰/۶۳۳	۰/۷۵۰	مقوله اصلی
۰/۷۰۲	۰/۶۶۷	۰/۷۵۷	شرایط بستر
۰/۷۵۳	۰/۶۲۳	۰/۷۴۴	شرایط مداخله‌گر
۰/۷۸۶	۰/۶۷۹	۰/۷۳۶	راهبردها
۰/۷۹۹	۰/۶۲۵	۰/۷۴۱	پیامدها

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آلفای کرون باخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰/۶ بوده بنابراین از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) همواره بزرگ‌تر از ۰/۵ است بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود. مقدار پایایی مرکب (CR) نیز بزرگ‌تر از AVE است.

^۱ Wetzels et al

۸-۳. روایی واگرا

روایی واگرا یکی از معیار بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری است که دو موضوع را پوشش می‌دهد: الف) مقایسه میزان همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با آن سازه در مقابل همبستگی آن شاخص‌ها با سازه‌های دیگر، ب) مقایسه میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش در مقابل همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها.

۸-۳-۱. روش فورنل و لارکر^۱

میزان رابطه سازه با شاخص‌هایش در مقایسه رابطه آن سازه با سایر سازه‌ها است؛ به گونه‌ای که روایی واگرایی قابل قبول یک مدل حاکی از آن است که یک سازه در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارد تا با سازه‌های دیگر. روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی آن سازه و سازه‌های دیگر (مربع مقدار ضرایب همبستگی بین سازه‌ها) در مدل باشد. بررسی این امر به وسیله یک ماتریس صورت می‌پذیرد که خانه‌های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. این مدل در صورتی روایی واگرایی قابل قبولی دارد که اعداد مندرج در قطر اصلی از مقادیر زیرین خود بیشتر باشند. مشخصه اصلی این ماتریس آن است که قطر اصلی یک است. سپس مقادیر موجود روی قطر اصلی ماتریس را باریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده در AVE جایگزین می‌کنیم و در نهایت جدول ۵ ارائه می‌شود.

جدول ۶. روش فورنل و لارکر

پیامد	راهبرد	شرایبمداخله گر	شرایب بستر	مقوله اصلی	شرایب علی
					شرایب علی
				۰/۷۹۵	۰/۵۳۳
			۰/۸۱۶	۰/۶۹۰	شرایب بستر
		۰/۷۸۹	۰/۸۰۲	۰/۶۴۵	شرایب مداخله گر
	۰/۸۲۴	۰/۵۳۴	۰/۷۶۵	۰/۵۳۸	راهبرد
۰/۷۰۳	۰/۶۱۳	۰/۴۱۸	۰/۶۴۹	۰/۵۱۰	پیامد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

^۱ Fornell & Larcker

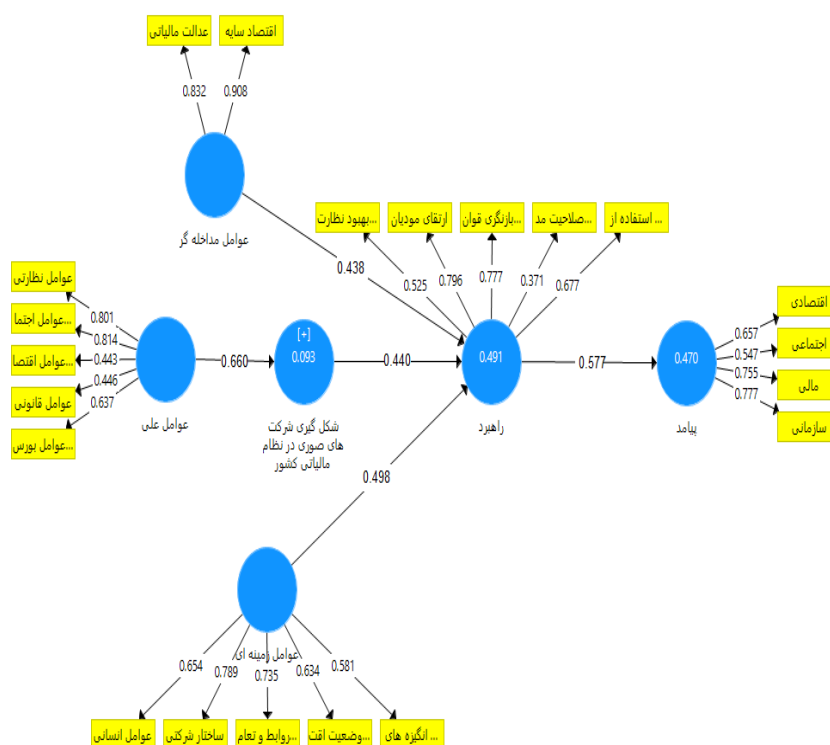
۴-۸. شاخص افزونگی یا ارتباط پیش‌بین

کیفیت مدل ساختاری توسط شاخص افزونگی محاسبه می‌شود. هدف این شاخص توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن به روش چشم‌پوشی است. معروف‌ترین و شناخته‌شده‌ترین معیار اندازه‌گیری این توانایی شاخص Q2 استون گای نر است. بر اساس این معیار، مدل باید نشانگرهای متغیرهای مکنون درون‌زایی انعکاسی را پیش‌بینی کند. مقادیر Q2 بالای صفر نشان می‌دهند که مقادیر مشاهده‌شده خوب بازسازی شده‌اند و مدل توانایی پیش‌بینی دارد.

جدول ۷. مقادیر Q2

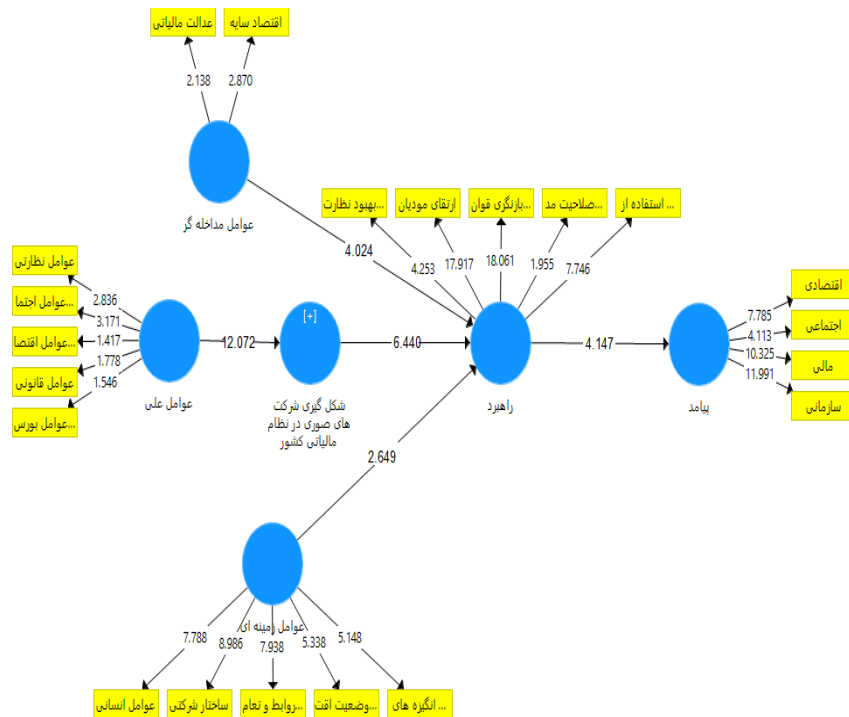
متغیرها	شرایط علی	مقوله اصلی	شرایط بستر	شرایط مداخله‌گر	راهبردها	پیامدها
Q2	۰/۲۲۷	۰/۴۴۴	۰/۵۱۴	۰/۱۰۹	۰/۱۳۲	۰/۱۵۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۲. مدل معادلات ساختاری کلی پژوهش (بار عاملی)

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۳. مدل معادلات ساختاری کلی پژوهش (آماره تی)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

از آنجا که مدل ساختاری برآورد شده تشکیل شده از اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیرها است، در اینجا اثرات مستقیم و غیرمستقیم مقوله‌های مدل گزارش شده است و همچنین معنی‌داری این ضرایب با استفاده از آماره t گزارش شده است. برای آن که اثر غیرمستقیم متغیرها را به دست آمده آوریم، باید مجموعه ضرایبی که به صورت غیرمستقیم آن متغیرها بر متغیر وابسته اثر دارند را با هم جمع کنیم و در نهایت حاصل جمع اثر مستقیم و اثرات غیرمستقیم، اثر کل آن متغیر را به ما می‌دهد. بر اساس مدل طراحی شده، فرضیه‌های پایه‌ای تحقیق در جدول ۷ مورد بررسی قرار گرفته است.

همان‌طور که در نتایج برآورد معادلات ساختاری نشان داده شده است، روابط علی با بار عاملی $0/660$ و آماره تی $12/072$ تأثیر مستقیم و معنی‌داری بر مقوله اصلی دارد. بنابراین شرایط علی بر مقوله اصلی تأثیر مثبت و معنا داری دارد. مقوله اصلی با بار عاملی $0/440$ و آماره تی $6/440$ تأثیر مستقیم و معنی‌داری بر راهبردها دارد. مقوله اصلی بر راهبردها تأثیر مثبت و معنا داری دارد. راهبردها با بار عاملی $0/577$ بر پیامدها

تأثیر گذارند. راهبردها بر پیامدها تأثیر مثبت و معناداری دارد. شرایط مداخله‌گر بر پیامدها با بار عاملی ۰/۴۳۸ تأثیر مستقیم و معنی‌دار دارد بنابراین شرایط مداخله‌گر بر پیامدها تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت شرایط بستر با بار عامل ۰/۴۶۸ تأثیر مستقیمی بر پیامدها دارد. شرایط بستر بر پیامدها تأثیر مثبت و معناداری دارد.

جدول ۸. نتایج حاصل از برآورد معادلات ساختاری

روابط	بار عاملی	آماره T	نتیجه آزمون
شرایط علی بر مقوله اصلی تأثیر معناداری دارد.	۰/۶۶۰	۱۲/۰۷۲	تائید
مقوله اصلی بر راهبردها تأثیر معناداری دارد.	۰/۴۴	۶/۴۴۰	تائید
راهبردها بر پیامدها تأثیر معناداری دارد.	۰/۵۷۷	۴/۱۶۷	تائید
شرایط مداخله‌گر بر پیامدها تأثیر معناداری دارد.	۰/۴۳۸	۴/۰۲۴	تائید
شرایط بستر بر پیامدها تأثیر معناداری دارد.	۰/۴۹۸	۲/۶۴۹	تائید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۹. بحث و نتیجه‌گیری

یکی از شیوه‌های رایج مالیات‌گریزان برای فرار از این قانون شفافیت افزا در سال‌های قبل این بود که برای پنهان نگه‌داشتن فعالیت‌های اقتصادی خود اقدام به ثبت شرکت‌های فاقد اعتبار یا به اصطلاح کاغذی و استفاده از شماره اقتصادی و فاکتورهای جعلی می‌کردند. این شرکت‌ها با فروش کد اقتصادی و یا فاکتورهای فاقد اعتبار به دیگر فعالان اقتصادی، راه را بر تحقق شفافیت اقتصادی و عدالت مالیاتی می‌بستند. پیامد دیگر این اقدامات متخلفانه و مجرمانه این است که زمینه تحقق عدالت مالیاتی را از بین خواهد برد و توان رقابت‌پذیری فعالان اقتصادی و کسب‌وکارهایی که صادقانه در پی اجرای تکالیف قانونی خود برمی‌آیند و سهم خود را در توسعه کشور و پیشبرد آرمان‌های اقتصادی ایفا می‌کنند، به طرز جبران‌ناپذیری کاهش خواهد داد. فقدان تعاریف دقیق از ماهیت عملکردهای شرکت‌های فاقد اعتبار و عدم تعیین دقیق جرائم این دست از شرکت‌ها، کشور ما را تبدیل به بهشتی برای جولانگاه این شرکت‌ها نموده است که در کنار نظارت‌های اثربخش چه در نظام مالیاتی و چه در نظام اقتصادی، باعث گردید است این شرکت‌ها در دهه اخیر بیش‌ازپیش رشد نمایند و شاهد عملکردهای مجرمانه این دست از شرکت‌ها در نظام مالیاتی بود. شرکت‌های فاقد اعتبار پس از ثبت نام در نظام مالیاتی و دریافت کد اقتصادی اقدام به فعالیت کرده و به انجام فعالیت‌های غیرقانونی و زیرزمینی در اقتصاد دامن می‌زنند. لذا با توجه به اهمیت این موضوع، این پژوهش تلاش نمود از طریق تحلیل مدل جامع تفسیری ساختاری اقدام به ارائه الگویی در مورد نواقص زمینه‌ای شرکت‌های فاقد اعتبار در نظام مالیاتی نماید. نتایج این تحقیق با تحقیق پورزمانی و همکاران (۱۳۹۷) و حسن زاده (۱۳۹۵) همسو می‌باشد.

با توجه به نتایج کسب‌شده پیشنهاد می‌شود، نظام مالیاتی کشور با تدوین سیاست‌های اجتماعی و فرهنگی تلاش نماید تا پرداخت مالیات را به یک ارزش نهادینه‌شده در متن جامعه بدل نماید و با تقویت نهادهای اجتماعی غیررسمی و مردم‌نهاد، سطح فرهنگ تمکین مالیاتی را در بین آحاد جامعه توسعه بخشد، وجود این دست از استراتژی‌ها در کنار تغییر قوانین و تقویت نظارت‌های اقتصادی جهت جلوگیری از نقض قوانین و مقررات می‌تواند باعث شود تا افراد جامعه اهمیت بیشتری در رابطه با مسئولیت‌پذیری در قبال مالیات‌ها داشته باشند و از این طریق تمایل به هنجارشکنی کمتر گردد. البته تمرکز بر تقویت اعتماد عمومی بین دولت با مؤدیان مالیاتی و به‌طور کلی مردم عامل محرکی است که باید قبل از توسعه سیاست‌های تعاملی با مردم از جانب دولت در پیش قرار گیرد تا به تقویت احساس مسئولیت اجتماعی در سطح جامعه کمک شود. تقویت مکانیزم‌های نظارتی در سطح خرد نیز یکی دیگر از رویدادهایی است که دستگاه‌های نظارتی باید به‌کارگیرند تا از ماهیت شرکت‌های ثبت‌شده و بررسی دوره‌ای کارکردهای آنان در نظام مالیاتی آگاهی یابند تا از این طریق این دست از شرکت‌ها با فراغ باز در اقتصاد کشور جولان ندهند و باعث ایجاد نابرابری مالیاتی نگردند. توسعه همکاری نهادهای امنیتی و نهادهای بازرسی و قضایی می‌تواند در کنار نظارت‌های دستگاه‌های اجرایی به این اهداف مهم کمک نماید و باعث شود تا آیین‌نامه‌ها و قوانین در چارچوب پروتکل‌های روبه‌ای در مجلس مورد بررسی و موشکافی قرار گیرد تا قوانینی در نهایت به تصویب برسد که مانع از پیشرفت و توسعه و به‌طور کلی مانع تأسیس شرکت‌هایی با این اهداف گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود نهادهای نظارتی در ساختار حاکمیت کشور با استفاده از اصلاح و تغییر قوانین مرتبط با تأسیس و توسعه شرکت‌های فاقد اعتبار منطبق با واقعیت‌های جامعه، تلاش نمایند تا استفاده از تعرفه‌های ارزی و کارت‌های بازرگانی را باهدف دور زدن قانون تحت کنترل درآوردند و در شرایط توری از توسعه این دست از شرکت‌ها که اقتصاد و نظام مالیاتی را دچار اختلال می‌نمایند جلوگیری گردد.

فهرست منابع

- (۱) بلوری، امین، محمد مرادی و حمیدرضا یزدانی، (۱۳۹۹)، "طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده بنیاد"، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، (۱)۷، صص ۳۰-۹.
- (۲) پور زمانی، زهرا، فرخ عسکری و ابوالقاسم محمد نژاد عالی زمینی، (۱۳۹۷)، "تأثیر شرکت‌های کاغذی بر ریسک حسابداری مالیات بر ارزش‌افزوده (VAT)"، پژوهشنامه مالیات، ۲۶ (۴۰)، صص ۱۱۷-۱۳۳.
- (۳) حسن‌زاده، بهرام، (۱۳۹۵)، "تأملی بر علل ایجاد شرکت‌های فاقد اعتبار از منظر ثبت شرکت‌ها"، پژوهشنامه حقوق خصوصی عدالت، ۳(۵)، صص ۲۸-۱۱.
- (۴) خباز زاده، محمد اسماعیل و آریتا جهان‌شاد، (۱۳۹۹)، "نسبت‌های سودآوری و ویژگی‌های مودیان در سیستم حسابداری مالیات بر ارزش‌افزوده مبتنی بر ریسک"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری،

۱۲(۴۶)، صص ۱۳۲-۱۶۲.

- ۵) ملکیان، اسفندیار و سروه فرزاد، (۱۳۹۶)، "تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۳)، صص ۵۱-۶۴.
- ۶) درگاهی، مسعود، (۱۳۹۴)، "بررسی عملکرد، چالش‌ها و مشکلات اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.
- ۷) عامری، ریحانه، سمیرا اصغری، فرزانه مجد آبادی و حسین علی پور، (۱۳۹۸)، "چالش‌های استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر در نظام حقوق مالیاتی ایران (با نگرشی به سیاست‌های تقنینی و اجرایی)"، پژوهشنامه مالیات (نشریه علمی)، ۲۷(۴۳)، صص ۵۴-۳۵.
- 8) Aggarwal, V. & Dharni, K. (2020), "Deshelling the Shell Companies Using Benford's Law: An Emerging Market Study", *Vikalpa*, 45(3), PP. 160-169.
- 9) Allred, B. B. Findley, M. G. Nielson, D. , & Sharman, J. C. (2017), "Anonymous Shell Companies: A Global Audit Study and Field Experiment in 176 Countries", *Journal of International Business Studies*, 48(5), PP. 596-619.
- 10) Araujo, J.P. & Rodrigues, M. (2016), "Taxation, Credit Constraints and the Informal Economy", *Economia A*, (1)17, PP. 43-55.
- 11) Aydogdu, M. , Shekhar, C. , & Torbey, V. (2007), "Shell Companies as IPO Alternatives: an Analysis of Trading Activity around Reverse Mergers", *Applied Financial Economics*, 17(16), PP. 1335-1347 .
- 12) Bambani, R. (2015), "Shell Corporations and thir Role in International Fraud", Bachelor Thesis. Thesis Supervisor: Prof. Dr. Bauke Visser, PP. 1-27.
- 13) Gupta, A. (2018), "Shell Companies: A Defunct. Freedom of Speech", PP. 67-71.
- 14) Jancsics, D. (2018), "Shell Companies and Government Corruption", In *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*, PP. 4-21.
- 15) Krišto, L. K & Thirion, E (2018), "An Overview of Shell Companies in the European Union", Ex-Post Evaluation Unit and European Added Value Unit PE 627, 129, PP. 1-43.
- 16) Lejour, A. , Möhlmann, J. , van't Riet, M. , & Benschop, T. (2019), "Dutch Shell Companies and International Tax Planning", PP. 39.
- 17) Shukla, J. (2018), "Critical Analysis of Trading Through Shell Companies", *International Journal of Research in Engineering, Science and Management Vol. 1, Issue 9*, PP. 475-477.

Abstract

<https://doi.org/10.30495/faar.2023.1952561.3436>

Modelling the Determinants of Formation of Informal Companies in Iran Tax System

Mehdi Mousapour Lafmejani¹

Ahmad Yaghoubnehad²

Received: 03 / April / 2023 Accepted: 10 / June / 2023

Abstract

There is a problem called formal and paper companies that has been plaguing economic activists across the country for some time. These companies exist, but others benefit from them. The purpose of this study is to present a model of factors affecting the formation of paper companies in the country's tax system. Methodologically, this research is considered in the category of mix method, because two groups of participants were present in the form of qualitative and quantitative sections. In this study, a questionnaire and the method of structural equations were used. The results in a quantitative part in the form of presenting the model of this research showed that the use of foreign exchange tariffs by creating face to face in capital is the most effective factor for the development and formation of face-to-face companies in the country's tax system. According to the presented model, it is possible to identify fictitious companies to an acceptable extent and help to eliminate them and increase the transparency of the economy.

Keywords: Economic Incentives, Informal Companies, Tax System. Structural Equations

¹ Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, mhd.mousapour@gmail.com

² Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, Correspond Author, yaghoobacc@gmail.com

<http://faar.iauctb.ac.ir>

{ 187 }



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License

